

CORTE DI CASSAZIONE  
Sez. III Penale

Sentenza 09 febbraio 2015, n. 5736

## Ritenuto in fatto

1. La Corte di appello di Milano, con sentenza del 28/11/2013 ha confermato la decisione con la quale, in data 29/3/2011, il Tribunale di Vigevano aveva affermato la penale responsabilità di Carmelo P. per il reato di cui all'art. 10-bis DLgs. 74/2000, perché, quale legale rappresentante della «ALFA spa», ometteva di versare, nei termini di legge, le ritenute alla fonte relative ad emolumenti erogati nell'anno di imposta 2006 per un ammontare complessivo di euro 66.800,00. La Corte applicava anche all'imputato le pene accessorie di cui all'art. 12, comma 1, DLgs. 74/2000, non applicate dal primo giudice.

Avverso tale pronuncia Carmelo P. propone ricorso per cassazione tramite il proprio difensore di fiducia.

2. Con un primo motivo di ricorso deduce la violazione di legge, affermando che il reato contestatogli si realizzerebbe quando al mancato versamento di ritenute si accompagna anche l'effettiva dichiarazione del datore di lavoro certificata nel c.d. CUD, circostanza, questa, non verificatasi nella fattispecie, ove la responsabilità dell'imputato, che non avrebbe mai rilasciato tale certificazione, è stata accertata sulla base della mera lettura del modello 770 presentato.

3. Con un secondo motivo di ricorso lamenta la violazione dell'art. 597, comma 3 cod. proc. pen., in quanto l'applicazione delle sanzioni accessorie da parte del giudice dell'appello, in assenza di impugnazione del Pubblico Ministero, avrebbe violato il divieto di *reformatio in pejus*.

Insiste, pertanto, per l'accoglimento del ricorso.

## Considerato in diritto

1. Il ricorso è fondato nei termini di seguito specificati.

Le argomentazioni sviluppate a sostegno del primo motivo di ricorso riguardano aspetti che questa Corte ha già avuto modo di esaminare in una recente decisione (Sez. 3, n. 40526 del 8/4/2014, Ga.) nella quale si è affermato il principio secondo il quale «*nel reato di omesso versamento di ritenute certificate, la prova dell'elemento costitutivo rappresentato dal rilascio ai sostituiti delle certificazioni attestanti le ritenute effettivamente operate, il cui onere incombe all'accusa, non può essere costituita dal solo contenuto della dichiarazione modello 770 proveniente dal datore di lavoro*».

2. A tale pronuncia, tuttavia, si contrappongono altre decisioni, le quali, al contrario, hanno ritenuto che la prova delle certificazioni attestanti le ritenute operate dal datore di lavoro, quale sostituto d'imposta, sulle retribuzioni effettivamente corrisposte ai sostituiti, può essere fornita anche attraverso la mera allegazione dei modelli 770



provenienti dallo stesso datore di lavoro (Sez. 3, n. 33187 del 12/6/2013, B.; Sez. 3, n. 1443 del 15/11/2012 (dep. 2013), Sa.).

Si è inoltre affermato, sulla scia delle pronunce appena richiamate, che i «fatti costitutivi» dell'illecito in esame e, tra questi, l'avvenuto rilascio da parte del sostituto di imposta della certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle trattenute operate ai sostituiti nell'anno precedente, devono sì essere dimostrati dal Pubblico Ministero, anche mediante prove documentali, testimoniali o indiziarie, ma i «fatti modificativi o estintivi» in grado di paralizzare la pretesa punitiva devono comunque essere provati dall'imputato, escludendosi così che, a fronte di prova testimoniale concernente il contenuto del modello 770, la semplice affermazione dell'imputato di non aver retribuito i dipendenti o di non aver rilasciato la prescritta certificazione sia idonea ad assolvere l'onere probatorio gravante sullo stesso (Sez. 3, n. 20778 del 6/3/2014, Le.).

3. Ciò posto, pare opportuno richiamare sommariamente i contenuti della sentenza 40526/2014, nella quale, in primo luogo, viene fatto riferimento all'interpretazione fornita dalle Sezioni Unite (Sez. U, n. 37425 del 28/3/2013, Fa.) e dalla prevalente dottrina in ordine al reato in esame, che ha individuato l'elemento specializzante che lo caratterizza nel rilascio della certificazione al sostituto, con la conseguenza che la norma penale non può trovare applicazione non soltanto quando il sostituto non abbia operato le ritenute, ma anche quando questi non abbia rilasciato la certificazione, oltre che nel caso in cui abbia rilasciato la certificazione in un momento successivo alla scadenza del termine per effettuare il versamento. Gli elementi costitutivi della fattispecie, necessari per attribuire rilevanza penale alla condotta omissiva sono, quindi, costituiti dalle parti di condotta attiva comprendenti tanto l'effettuazione della ritenuta quanto la successiva emissione della certificazione. Si aggiunge inoltre, nella decisione in esame, che l'accusa deve fornire la prova che il sostituto abbia rilasciato ai sostituiti la certificazione (o le certificazioni) da cui risultino le ritenute il cui versamento è stato poi omesso. Tale prova, secondo la consolidata giurisprudenza, non deve necessariamente essere documentale, ben potendo basarsi su altri documenti, testimoni o indizi, i quali ultimi, secondo i principi generali, devono essere plurimi, nonché gravi, precisi e concordanti.

Alla luce di tali osservazioni si rileva, poi, che la presentazione del modello 770 può senz'altro costituire indizio sufficiente o prova dell'avvenuto versamento delle retribuzioni e della effettuazione delle ritenute, che con esso il datore di lavoro dichiara di aver operato, ma non può però costituire indizio sufficiente o prova dell'avvenuto rilascio delle certificazioni ai sostituiti prima del termine previsto per presentare la dichiarazione, perché il modello non contiene anche la dichiarazione di avere tempestivamente emesso le certificazioni.

Ricordando, inoltre, che frequentemente non si tiene conto del fatto che il delitto contemplato all'art. 10-bis DLgs. 74/2000 non punisce l'omesso versamento delle ritenute risultanti dal modello 770, ma l'omesso versamento delle ritenute risultanti dalle certificazioni (ossia dai CUD) rilasciati ai sostituiti, si rileva anche che la prova diretta del rilascio della certificazione è di facile acquisizione, da parte del Pubblico Ministero o d'ufficio dal giudice ai sensi degli artt. 507 o 603, comma 2, cod. proc. pen., attraverso l'Agenzia delle Entrate, che dispone della documentazione dei sostituiti, ovvero mediante l'audizione dei sostituiti.



Sulla base di tali condivisibili argomentazioni, qui riportate, come si è detto, in estrema sintesi, veniva in quell'occasione annullata con rinvio la sentenza impugnata ritenendosi che la sussistenza del reato contestato fosse stata erroneamente stata desunta sulla base del solo controllo automatizzato della dichiarazione modello 770, idonea a dimostrare il mancato versamento delle ritenute, ma non a provare anche l'avvenuto rilascio delle certificazioni.

4. Date dunque tali premesse, deve rilevarsi che, nella fattispecie, la Corte territoriale ha valorizzato le dichiarazioni testimoniali rese dal funzionario della Agenzia delle Entrate che aveva materialmente effettuato la verifica, dalle quali era emerso che negli intercalari del modello 770 erano indicati i quadri CUD dei lavoratori. Non risultavano inoltre versati i relativi importi.

I giudici del gravame, tuttavia, fanno riferimento alla mera indicazione dei quadri CUD, senza però specificare se vi sia stata una effettiva verifica comprovante l'avvenuto rilascio delle certificazioni, cosicché la decisione impugnata non risulta chiara sul punto. Tale stato di cose, dunque, rende necessario l'annullamento con rinvio sul punto della sentenza impugnata affinché la Corte del merito proceda ad un nuovo esame, colmando la rilevata lacuna motivazionale.

5. Il secondo motivo di ricorso risulta, invece, privo di fondamento, poiché la Corte territoriale, nell'applicare le sanzioni accessorie di cui all'art. 12, comma 1, DLgs. 74/2000, che il primo giudice aveva ommesso di irrogare, non ha violato il divieto di *reformatio in pejus*.

La giurisprudenza di questa Corte ha infatti affermato, in più occasioni, che è legittima l'applicazione d'ufficio, da parte del giudice d'appello, delle pene accessorie non applicate da quello di primo grado, ancorché la cognizione della specifica questione non sia stata devoluta con l'impugnazione del pubblico ministero, ciò in quanto, in base al disposto dell'art. 20 cod. pen., le pene accessorie conseguono di diritto alla condanna, come effetti penali di essa e l'art. 597, comma 3 cod. proc. pen. non le contempla tra i provvedimenti peggiorativi inibiti al giudice dell'appello (così Sez. 6, n. 31358 del 14/6/2011, Na. Conf. Sez. 6, n. 49759 del 27/11/2012, Z.; Sez. 3, Sentenza n. 8381 del 22/1/2008, Va.; Sez. 5, n. 8280 del 22/1/2008, Ci.; Sez. 5, n. 15105 del 8/3/2002, Ge.; Sez. U, n. 8411 del 27/5/1998, I.).

6. La sentenza impugnata va conseguentemente annullata con rinvio ad altra Sezione Corte di appello di Milano.

Valuterà il giudice del rinvio gli esiti del giudizio di legittimità costituzionale, non ancora definito, relativo all'art. 10-bis del DLgs. 74/2000.

**P.Q.M.**

Annulla la sentenza impugnata con rinvio ad altra Sezione della Corte di appello di Milano.

